



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 11128.004406/99-28  
SESSÃO DE : 18 de agosto de 2000  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326  
RECURSO Nº : 120.669  
RECORRENTE : RODRIMAR S/A AGENTE E COMISSÁRIA  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP

CONFERÊNCIA FINAL DE MANIFESTO.  
FALTA DE MERCADORIA. GRANEL SÓLIDO.

A quebra natural para graneis sólidos é de 1% (um por cento), conforme disposto na IN - SRF nº 95/84, para efeitos de cobrança de tributos. A quebra de 5% estabelecida pela IN - SRF nº 12/76 refere-se, apenas, às multas a serem aplicadas.

Os tributos devidos são os vigorantes na data em que a autoridade aduaneira tomar conhecimento da falta, apurando-a (art. 107 e parágrafo único do RA).

No cálculo do tributo devido, considera-se ocorrido o fato gerador no dia do lançamento respectivo, quando se tratar de mercadoria constante de manifesto ou de documento equivalente cuja falta for apurada pela autoridade aduaneira (art. 87, II, "c", do RA e art. 23, parágrafo único, do DL 37/66).

No cálculo do imposto, não se considera isenção ou redução que beneficie a mercadoria, quando se tratar de avaria ou extravio.

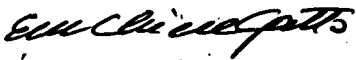
RECURSO IMPROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Paulo Affonseca de Barros faria Junior, relator, Paulo Roberto Cuco Antunes e Luis Antonio Flora. Designada para redigir o acórdão a Conselheira Elizabeth Emílio de Moraes Chieriegatto. O Conselheiro Paulo Roberto Cuco Antunes fará declaração de voto.

Brasília-DF, em 18 de agosto de 2000

  
HENRIQUE PRADO MEGDA  
Presidente

  
ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
Relatora designada

**08 DEZ 2000**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA HELENA COTTA CARDOZO, FRANCISCO SÉRGIO NALINI, HELIO FERNANDO RODRIGUES SILVA.

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326  
RECORRENTE : RODRIMAR S/A AGENTE E COMISSÁRIA  
RECORRIDA : DRJ/SÃO PAULO/SP  
RELATOR(A) : PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR  
RELATORA DESIG. : ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO

## RELATÓRIO

Pela DI 97/07706244 foi registrada importação, pelo Porto de Santos, da mercadoria URÉIA COM MAIS DE 45% DE TEOR DE NITROGÊNIO, tendo sido manifestada a quantidade de 14.875.000Kg e, pela análise das Informações de Descarga, Faltas e/ou Acréscimos feitas pela CODESP apurou-se uma quantidade descarregada de 14.630.200Kg, apurando-se uma falta de 244.800Kg e, considerando, como diz o Auto de Infração, a “franquia legal de 1% (IN-SRF 95/84)” de, *in casu*, 148.750Kg, restou uma falta de 96.050Kg sujeita à cobrança de II, amparada nos artigos 142, 143 e 144 do CTN e artigos 87, II, c e 103 do RA, isso apurado em ato de revisão aduaneira, excluindo a multa prevista no art. 521, II, d, do RA, por estar a referida falta dentro do limite de 5%. Foi lançado o crédito tributário no Auto de Infração de 22/05/99 no valor de R\$ 1.216,36 relativo ao II a ser recalculado, na data do efetivo pagamento, de acordo com a legislação aplicável.

Em impugnação tempestiva (fls. 20) diz a autuada que a IN-SRF 12/76 fixa um limite de quebra para mercadoria transportada a granel de 5%, superior ao 1,84% apurado.

Tratando-se de quebra natural, inferior ao limite de 5%, e para a qual o transportador não concorreu, pede o cancelamento do Auto de Infração.

A decisão monocrática (fls. 26 a 29) reporta-se às IN-SRF 12/76 e 113/91, as quais estabelecem que o limite de até 5% é aceito para quebra natural somente para excluir a responsabilidade do transportador “para efeito do disposto no art. 106, II, d, do DL 37/66, que é a multa de 50% do valor do II pelo extravio ou falta de mercadoria (artigo 521, II, d, do RA)”. Mas essa diferença, quando não superior a 5% do total da carga manifestada, não exclui a responsabilidade pelos tributos correspondentes devidos em razão da falta, para os quais os limites tolerados são de 0,5% (granel líquido ou gasoso) ou 1% (granel sólido), conforme o art. 483, do RA, limites esses dados pela IN-SRF 95/84.

É acrescentado que essa responsabilização é ditada pelo art. 478, § 1º, VI, e lembrado que a Conferência Final de Manifesto regula-se pelo art. 476, do RA, com matriz legal no art. 39, § 1º, do DL 37/66.

*EMCA*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

Assim sendo, a Autoridade julgadora conhece da impugnação e a indefere no mérito devendo ser recolhidos os acréscimos legais, juros de mora e juros.

Em Recurso tempestivo, e feito o depósito de 30% (fls. 33 a 35), a recorrente repete as alegações da impugnação aduzindo que, por se tratar de produto isento, descabe a cobrança do imposto.

É o relatório.

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

### VOTO VENCEDOR

O recurso em pauta, no mérito, versa sobre três matérias:

- a) A falta da mercadoria foi inferior a 5%, podendo ser qualificada como “quebra natural” a que estão sujeitas as cargas transportadas a granel. Tendo a falta apurada sido inferior ao percentual permitido (5%), não se configura a ocorrência do fato gerador do I.I.
- b) Em se tratando de mercadoria isenta, não há imposto a ser recolhido e, conseqüentemente, não há que se indenizar à Fazenda Nacional;
- c) O imposto deve ser calculado sobre valores vigentes ao tempo do conhecimento da falta ou quebra, conhecimento este concomitante com o desembaraço da mercadoria.

No que se refere à falta apurada, o Código Tributário Nacional, em seu art. 100, item 1, estabelece, *in verbis*:

“Art. 100: São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

- I) os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas.”

O Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, em seu art. 483, determina, *in verbis*:

“Art. 483: No caso de falta de mercadoria a granel, que se compreenda dentro dos percentuais estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal, não será exigível do transportador o pagamento dos tributos correspondentes.

Parágrafo único: Constatada falta em percentuais mais elevados, os tributos serão pagos pela diferença resultante entre estes percentuais e os estabelecidos.”

A IN- SRF nº 095/84 estabelece, em seu item 2, os percentuais para falta de mercadoria a granel (0,5% - meio por cento – no caso de granéis líquidos ou gasosos - e 1% - um por cento – no caso de granéis sólidos), para cálculo do imposto.

*Enlla*

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

A IN -SRF nº 12/76, por sua vez, fixa o limite de 5% para essas quebras, para efeito de aplicação de penalidade.

Não se pode, portanto, confundir o objeto de cada um desses atos normativos: um refere-se à exigibilidade do imposto, outro à aplicação de multa.

No processo de que se trata, a falta apurada em procedimento de Conferência Final de Manifesto (e em nenhum momento contestada pela representante da transportadora) foi superior ao limite de 1% franquiado pela IN-SRF nº 95/84, devendo, assim, ser exigido o imposto. Excluída, contudo, a responsabilidade do autuado quanto à penalidade, em observância ao disposto na IN-SRF nº 12/76.

Não há, aqui, como macular o Auto lavrado.

Pelo exposto e por tudo o mais que dos autos consta, conheço do recurso, por tempestivo para, no mérito, negar-lhe provimento.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 2000



ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO  
Relatora Designada

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

### VOTO VENCIDO

Conheço do Recurso por tempestivo e feito o depósito prévio.

O art. 478, do RA, estatui que a responsabilidade em relação à avaria ou extravio de mercadoria será de quem a eles deu causa (art. 60, parágrafo único, do DL 37/66).

O § 1º desse artigo diz ser responsável o transportador, para efeitos fiscais, quando houver:

.....  
“VI – falta, na descarga, de volume ou mercadoria a granel (grifo meu), manifestados.”

O art. 483 do RA afirma que:

“No caso de falta de mercadoria importada a granel, que se compreenda dentro de percentuais estabelecidos pelo Secretário da Receita Federal, não será exigível do Transportador o pagamento dos tributos correspondentes.”

O art. 521, do RA, fala que aplicam-se multas, proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação da mercadoria ou que incidiria se não houvesse isenção ou redução.

Entre essas multas está a que recai no caso de extravio ou falta de mercadoria, inclusive apurado em ato de vistoria aduaneira.

Portanto, vê-se que o transportador de bens a granel manifestados, quando de sua falta, é o responsável pelos tributos ou então, o representante no País, solidariamente, do transportador estrangeiro (parágrafo único, do art. 32, do DL 37/66, com a redação dada pelo DL 2.472/88).

É atribuída ao Sr. Secretário da Receita Federal a fixação de limites dentro dos quais não será exigível o pagamento dos tributos correspondentes. (art. 483, do RA)

Quando o Regulamento Aduaneiro cuida das multas proporcionais ao valor do imposto incidente sobre a importação de mercadorias extraviadas ou

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

faltantes, também por quebra natural, é a SRF que fixa o limite dentro do qual a multa não é imposta (art. 521, IV, § 1º, do RA).

Portanto, fica caracterizada a ilogicidade de serem fixados diferentes limites da quebra natural para aplicação do tributo (IN/SRF 95/84) e da multa (IN/SRF 12/76 e 113/91).

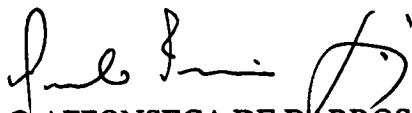
A quebra é a mesma, considerada a inevitabilidade do evento. Será que a inevitabilidade para fins de multa é diferente da inevitabilidade para fins de imposto?

É evidente que não é lógico.

Assim, entendo que o limite para não cobrança de tributo e imposição de multa tem que ser o mesmo e o mais elevado fixado na mesma origem, in casu, 5% da IN/SRF 12/76 (e IN/SRF 113/91).

Face ao exposto, dou provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 2000



PAULO AFFONSECA DE BARROS FARIA JUNIOR Conselheiro

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Como se depreende do Relatório que integra o presente julgado, a Recorrente, na qualidade de responsável pela obrigação tributária na qualidade de representante de transportador estrangeiro, foi autuada e intimada a recolher crédito tributário constante de imposto de importação e multa prevista no art. 521, inciso II, alínea "d", do Regulamento Aduaneiro, em virtude da falta de mercadoria registrada na descarga do veículo transportador.

A mercadoria em questão refere-se a "Sulfato de Amônio" A Granel e o percentual de falta, em relação à quantidade total manifestada, teria sido da ordem de 3,47%, como indicado na Decisão singular.

A Recorrente defendeu-se invocando as disposições da Instrução Normativa SRF nº 012/76, segundo a qual é admitido um limite de tolerância para quebras, de mercadorias a granel, transportadas por via marítima, de até 5% (cinco por cento) tendo, assim, pleiteado o cancelamento total da exigência.

A Autoridade Julgadora *a quo* manteve a exigência do imposto, apoiando-se na Instrução Normativa SRF nº 095/84, mas dispensou a penalidade, com base na antes mencionada Instrução Normativa SRF nº 012/76.

Com a mesma argumentação a I. Relatora negou provimento ao Recurso ora em exame, mantendo a exigência do imposto de importação.

Por não concordar com tal posicionamento, que logrou prevalecer neste Colegiado, manifesto aqui meu entendimento contrário a respeito do assunto, deixando-o passado a termo através da presente declaração de voto.

Em primeiro lugar é preciso deixar claro que a Instrução Normativa SRF nº 095/84 não dispensa a exigência de tributo, pois que a mesma não é eficaz e legal para tal finalidade. Somente a lei institui tributo e somente a lei tem o poder de dispensá-lo.

O que acontece é que tanto a IN-SRF/012/76 quanto a IN-SRF/095/84 estabelecem limites de tolerância para a quebra de mercadorias transportadas a granel. A primeira, pelos diversos fatores que elenca expressamente, baseada, inclusive, em elementos técnicos, admite a "inevitabilidade" da quebra em até 5% (cinco por cento). A Segunda, por sua vez, sem indicar qualquer respaldo

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

científico, fixa uma tolerância de quebra em até 1% (um por cento) para graneis sólidos e 0,5% (meio por cento) para graneis líquidos.

É certo, outrossim, que nenhuma das duas normas foi revogada, pelo menos ao tempo do fato gerador da obrigação tributária de que se trata, coexistindo, portanto, no mundo jurídico de então.

Acontece que a primeira norma (IN-SRF 012/76) foi instituída, segundo o fecho resolutivo, para excluir a responsabilidade dos transportadores marítimos para efeito de aplicação de penalidades. A Segunda (IN – SRF 096/84) definiu a tolerância para fins de exigência tributária – fato que, repetimos, por si só não torna indevido o tributo incidente.

Aos julgadores, no caso este Conselho de Contribuintes, cabe avaliar a questão essencialmente técnica inserida no contexto das normas, ou que deveria estar inserida nas mesmas, para decidir, finalmente, se existe ou não a responsabilidade tributária do contribuinte, tanto no que diz respeito aos tributos quanto às penalidades.

E o que existe de diferente nas citadas normas? Para responder a essa pergunta, devemos analisá-las individualmente, como fazemos a seguir:

A IN-SRF 012/76 reconhece, expressamente, a “INEVITABILIDADE” da diminuição de peso, em índices oscilantes, da mercadoria transportada a granel, por via marítima, em relação ao total manifestado, que resulta dos seguintes fatores elencados:

- forma de apresentação da mercadoria;
- condições estruturais dos veículos transportadores;
- peculiaridades dos meios operacionais de descarregamento; e
- fatores da natureza (ressecamentos ou volatilização).

A existência desses fatores, que indicam serem resultantes de estudos técnicos da situação reinante à época, levaram a Autoridade Administrativa, o então Secretário da Receita Federal, a fixar em 5% (cinco por cento) o percentual de perda (limite de tolerância) admissível para esse tipo de transporte de mercadoria.

A IN – SRF 095/84, por sua vez, sem mencionar que aqueles elementos explicitados na IN anterior deixaram de existir mas, ao contrário, permaneceu reconhecendo a inevitabilidade das quebras, apenas acrescentou mais alguns fatores para fim de estabelecer um novo instituto na apuração dos resultados das descargas desses produtos, qual seja, a COMPENSAÇÃO.

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

- ser freqüente a importação de mercadorias transportadas a granel por um mesmo navio, destinada a dois ou mais importadores, e com descarga em mais de um porto;
- na distribuição dos lotes nem sempre é possível a rigorosa observância das quantidades declaradas nos documentos de importação.

Em razão desses novos elementos, determinou a referida norma – item 1. – que as respectivas multas impositivas por falta ou acréscimo de mercadorias importadas a granel por mais de um importador, para o mesmo ou mais de um porto de descarga, só serão aplicadas após a apuração global de toda a quantidade descarregada pelo navio, no país.

Isto significa a admissibilidade da compensação das faltas registradas para um importador com os acréscimos destinados a outros, no mesmo ou em portos de descarga distintos.

Com relação à quebra, a nova norma apenas admite a sua inevitabilidade em razão daqueles mesmos fatores alinhados na norma antiga – natureza da mercadoria e condições de transporte.

Portanto, a dispensa da exigência tributária do transportador marítimo, pela falta de mercadorias nos percentuais estabelecidos nas alíneas a) e b) do item 2, da referida IN SRF 095/84, não contém qualquer elemento técnico diferente daqueles alinhados na IN SRF 012/76.

Vemos, assim, que as duas normas são flagrantemente incoerentes no mundo jurídico, apenas no que diz respeito aos percentuais de quebra distintos, toleráveis em relação aos tributos e penalidades.

A IN SRF 012/76 poderia, perfeitamente, pelos mesmos motivos alinhados nas justificativas que concluíram pela inevitabilidade das quebras de granéis até 5% (cinco por cento), dispensar também a exigência de tributos, no mesmo percentual, caso isso fosse legal.

Os motivos que levaram o então Secretário da Receita Federal a dispensar a exigência de tributos, pela IN SRF 095/84, nos limites de 1% e 0,5 não foram explicitados nesta norma.

A indagação que se teria a fazer é, se por ocasião da edição dessa norma mais recente, aqueles fatores que conduziram à conclusão, pelo órgão normatizante (Secretaria da Receita Federal) da INEVITABILIDADE da quebra de

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

até 5% (cinco por cento) nas mercadorias transportadas a granel deixaram de existir ou se tornaram menos influentes nesse tipo de transporte?

Ao que tudo indica, tais fatores continuaram a existir e na mesma intensidade, uma vez que a norma anterior – IN SRF 012/76 – não foi revogada, nem pela nova norma nem por qualquer outra, continuando a prevalecer o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento) para quebras, para os efeitos de aplicação de penalidades, que também fazem parte da obrigação tributária.

E como se comportar o Julgador diante de tal incoerência das referidas normas, com relação ao percentual de tolerância – INEVITABILIDADE DAS QUEBRAS? Como admitir-se que determinados fatos são considerados inevitáveis até 5% para aplicação de multas mas somente até 1% para efeito de cobrança de tributos?

O bom senso e a coerência nos levam a admitir que, em ambos os casos, tanto para multas quanto para tributos, deve ser considerado o percentual limítrofe mais favorável ao transportador, ou seja, aquele fixado na IN SRF 012/76, uma vez que a nova norma não revogou a anterior, permitindo, implicitamente, que as penalidades sejam dispensadas até o limite de 5%, o que significa admitir, também implicitamente, que referido percentual é acertado, a partir dos elementos técnicos pesquisados e ressaltados na norma mais antiga.

Diante de tais elementos, sendo certo que o percentual de tolerância de 5% (cinco por cento) estabelecido pela IN SRF 012/76 em virtude do reconhecimento da INEVITABILIDADE DA QUEBRA de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, continua sendo admitido pela própria Secretaria da Receita Federal, não vejo como manter a responsabilidade do transportador, no presente caso, se a quebra situou-se abaixo desse limite (3,47%), tanto com relação à penalidade quanto ao tributo exigido.

O Regulamento Aduaneiro, em seu art. 478, com matriz legal no art. 60, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66 estabelece, expressamente, que “A responsabilidade pelos tributos apurados em relação à avaria ou extravio de mercadoria será de quem lhe deu causa”.

Ora, se a própria Administração, no caso a Secretaria da Receita Federal, admite que a quebra de mercadoria transportada a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento) é considerada INEVITÁVEL, não há como, obviamente, admitir este Julgador que para efeito de exigência tributária tal INEVITABILIDADE deve ser reduzida para apenas 1% (um por cento).

MINISTÉRIO DA FAZENDA  
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 120.669  
ACÓRDÃO Nº : 302-34.326

A “inevitabilidade” da falta (ou quebra), como é certo, significa, no presente caso, que o transportador NÃO DEU CAUSA ao respectivo evento.

Assim, se o I. Julgador *a quo* reconheceu no presente caso, assim como também esta Câmara tem reconhecido em diversos outros julgados semelhantes, em sua unanimidade, que ocorre a INEVITABILIDADE da quebra em até 5% (cinco por cento), mandando excluir a penalidade aplicada, não pode haver coerência, nem a mínima legalidade, em se mudar, às vezes na mesma decisão, o referido percentual INEVITÁVEL de quebra para efeito de exigência do imposto.

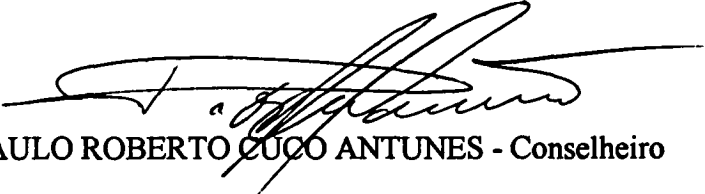
Há que se observar, por último, que este Colegiado não deve prender-se, incondicionalmente, ao que mandam tais atos normativos expedidos pela Secretaria da Receita Federal, mas sim, quando possível, aproveitar os elementos técnicos e necessários que nelas podem estar contidos para dar solução aos litígios sob seu exame.

No presente caso resta claro, seja pelos fatores explicitados na IN-SRF 012/76, não revogada, seja pela ausência de outros elementos contraditórios na fundamentação da IN-SRF 095/84, que a própria Secretaria da Receita Federal reconhece a INEVITABILIDADE da quebra de mercadorias transportadas a granel, por via marítima, até o limite de 5% (cinco por cento), independentemente de fixar este ou aquele percentual para fins de exclusão de tributos e penalidades.

Assim acontecendo, como o percentual de quebra apurado pela fiscalização em relação às mercadorias aqui envolvidas situou-se abaixo desse limite, não há como considerar que o transportador TENHA DADO CAUSA à quebra (ou extravio) de que se trata, sendo, por consequência, inadmissível, incoerente e ilegal considerá-lo responsável pelo tributo ora exigido.

Por tais razões, voto no sentido de prover o recurso ora em exame.

Sala das Sessões, em 18 de agosto de 2000

  
PAULO ROBERTO CUCCO ANTUNES - Conselheiro



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**\_2ª\_ CÂMARA**

Processo nº: 11128.004406/99-28  
Recurso nº : 120.669

**TERMO DE INTIMAÇÃO**

Em cumprimento ao disposto no parágrafo 2º do artigo 44 do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, fica o Sr. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à 2ª Câmara, intimado a tomar ciência do Acórdão nº 302-34.326.

Brasília-DF, 08/12/2000

MF - 3.º Conselho de Contribuintes

Henrique Prado Megda  
Presidente da 2.ª Câmara

Ciente em: 08.12.00

  
PFN